

МОДЕЛ ЗА СЧЕТОВОДНА ПОЛИТИКА ЗА ПРИЗНАВАНЕ, ОЦЕНЯВАНЕ И ОТЧИТАНЕ НА ПРИХОДИТЕ ОТ ДЕЙНОСТТА НА ПРОМИШЛЕНИТЕ ПРЕДПРИЯТИЯ

Иван Николаев Събев

Стопанска академия „Д. А. Ценов“ – Свищов

Катедра „Счетоводна отчетност“

Резюме: Приходите са основен обект на счетоводно отчитане в предприятието. Те са стойностен показател с обобщаващо значение за осъществяването на икономическата дейност и практически измерват финансовото състояние и стабилност на предприятията. Съвременните икономически условия определят необходимостта от оптимизиране, подобряване и ефективно управление на отчетния процес на изследваните обекти. Научната разработка изследва модела за счетоводната политика за признаване, оценяване и отчитане на приходите от дейността на промишлените предприятия и възможностите за неговото практическо апробиране.

Ключови думи: счетоводна политика, приходи, признаване, оценяване, счетоводно отчитане.

JEL: M41.

ACCOUNTING POLICY MODEL FOR RECOGNIZING, MEASURING AND REPORTING THE OPERATING INCOME OF INDUSTRIAL ENTERPRISES

Ivan Nikolaev Sabev

D. A. Tsenov Academy of Economics – Svishtov

The Accounting Department

Abstract: Revenues are a key reporting issue in the enterprise. They are a valuable indicator, summarizing the economic activity, which provides for a practical measure for the financial condition and the stability of the organizations. The present economic situation determines the need of optimization, improvement and effective management of the reporting process of the surveyed units. This research analyses the accounting policy for recognizing, measuring and reporting the operating income of industrial enterprises and the opportunities for their approbation in practice.

Keywords: accounting policies, revenues, recognizing, measurement, accounting.

JEL: M41.

Увод

В продължение на десетилетия приходите се изследват като основен измерител за икономическата активност и резултатите от дейността на

предприятията. Същностната им характеристика като обект на счетоводно отчитане следва да се проследи в исторически аспект, за да се установят теоретическите, икономическите, социалните, методологическите и другите фактори, оказващи влияние на тяхното изменение и непрекъснато усъвършенстване. Познавателната сила на теоретичното счетоводно знание, изразяващо същността им, съчетава в себе си единството между теория и практика.

Стремежът към повишаване на ефективността и рентабилността при осъществяване на дейността е основен мотив за развитието на икономическия напредък. Динамичните промени в съвременната пазарна икономика изискват рационално и ефективно управление при формиране на приходите и възможностите за тяхното усъвършенстване.

Действащите счетоводни стандарти, въпреки полезността си, не са изчерпателни относно особеностите при признаване, оценяване и отчитане на приходите, които могат да се срещнат в определени видове стопански операции и процеси. Това наложи Съветът по Международни счетоводни стандарти (МССС или International Accounting Standards Board), съвместно с Борда по финансово-счетоводни стандарти на САЩ (Financial Accounting Standards Board), да иницирират съвместен проект с наименованието „Приходи от договори с клиенти“, имащ за цел да разработи общоприет стандарт – МСФО 15 Приходи от договори с клиенти, с който да се изяснят принципите за признаване и оценяване на приходите, които са от съществено значение за потребителите на финансовите отчети. Новият стандарт се стреми към премахване на несъответствията и слабостите от предишните изисквания и постигане на стабилна рамка за ефективно управление на приходите.

Счетоводната политика е важен компонент в организацията на счетоводството на всяко предприятие. Доброто познаване на нейната същност като съвкупност от инструментариум от конкретни практически действия я превръща в ръководно начало при текущото управление на дейността на предприятието през съответния отчетен период (Желязков & Костова, 1995, стр. 11). Разкривайки икономическия ефект, тя играе важна роля за текущото и периодичното счетоводно отчитане като осигурява достоверна информация за имущественото и финансовото състояние на предприятието и отразява икономическата същност на събитията и операциите. Разработването на адекватен модел на счетоводна политика за признаване, оценяване и отчитане на приходите от дейността, в контекста на нормативно регламентирани постановки на счетоводната отчетност, се осъществява при задължителното спазване на Закона за счетоводството (Закон за счетоводството, 2016) (ЗС), Международните счетоводни стандарти (МССС/МСФО) (МССС 8 Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки, 2009), Националните счетоводни стандарти (НСС) (НСС 8 Нетни печалби или загуби за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика, 2007) и действащите

нормативни актове на предприятието, отразяващи спецификата на неговата дейност.

Обект на настоящото изследване са: „Подемкран” АД – гр. Габрово; „ЕЛМОТ” АД – гр. Велико Търново и „Балканско ехо” ЕООД – с. Кръвеник, а негов **предмет** е моделът за счетоводна политика за признаване, оценяване и отчитане на приходите от дейността на промишлените предприятия.

Основната цел на научна разработка е изследване на същността и особеностите на модела и оптимизиране на признаването, оценяването и отчитането на приходите от дейността на промишлените предприятия. Постигането на целта се конкретизира в решаването на следните изследователски задачи:

Първо. Същност и структура на счетоводната политика за признаване, оценяване и отчитане на приходите от дейността на промишлените предприятия.

Второ. Теоретично изследване на възможностите за счетоводно признаване, оценяване и отчитане на приходите от дейността на промишлените предприятия съгласно приложимите счетоводни стандарти.

Трето. Критичен анализ на основните компоненти на модела за счетоводна политика за признаване, оценяване и отчитане на приходите от дейността като информационен източник за вземане на оптимални управленски решения.

За постигането на дефинираната изследователска цел в хода на изследването се използват научните методи: анализ, синтез, сравнение и практическо изследване.

1. Същност и структура на счетоводната политика за признаване, оценяване и отчитане на приходите от дейността на промишлените предприятия

В икономическата теория и практика терминът „политика” се използва с много значения, породени от различията в съдържателна и юридическа гледна точка. Етимологията на думата произлиза от гръцки „πολιτική” и разглеждано като по-общо и с по-широк обхват понятие, отразява умението да се управлява. Научното значение на термина гласи: „свкупност от действия, дейност на обществени групи, партии и отделни личности, на органите на държавна власт за управление, ръководене на живота на дадена страна“ (Адрейчин, Николов, & Илчев, 2007, стр. 674).

В счетоводен аспект понятието „политика” се дефинира като „счетоводна политика”. **Е. Рангелов** определя нейната същност като „свкупност от конкретни принципи, бази, установени правила и практики, приети от предприятието и прилагани при изготвянето и представянето на финансовите отчети съгласно изискванията на приложимите счетоводни

стандарти. Тя се определя преди началото на отчетния период и се прилага системно през отчетната година и при съставяне на годишните финансови отчети (Илиев и др., 2011, стр. 224). Според **Д. Ималова** целта на счетоводната политика е да създаде условия, чрез нейното прилагане създадената счетоводна информация да бъде разбираема, достоверна и уместна за вземането на решения от разнообразен кръг потребители (Ималова, Д., 2012, стр. 55). По думите на **Ж. Бонев** тя представлява „умението да се поддържа и провежда съвкупност от действия, чрез вземане на решения, които включват тактика, стратегия и пр., за постигане на адекватно счетоводно отчитане (Бонев, 2016, стр. 7).

От гледна точка на счетоводния процес е необходимо изясняване на същността на понятието „счетоводна политика”. Най-обща дефиниция е посочена в §5 на МСС 8 Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки, която гласи, че счетоводната политика е „конкретни принципи, изходни положения, конвенции, правила и практики, прилагани от предприятието при изготвянето и представянето на финансовите отчети (МСС 8 Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки, 2009). Няма съществена съдържателна разлика в интерпретацията на понятието, представено в постановките на НСС 8 Нетни печалби или загуби за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика (НСС 8 Нетни печалби или загуби за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика, 2007). Определенията акцентират върху значението на счетоводната политика като ключово за изготвянето и представянето на финансовите отчети на предприятията.

В специализираната икономическа литература се наблюдава голямо разнообразие при определяне на същностната характеристика на счетоводната политика (Желязков & Костова, 1995); (Душанов, 2011, стр. 2-7); (Петрова & Желязков, 2003, стр. 5-6); (Божков, Велчева, & Димитрова, 2007, стр. 127); (Меразчиев, 2009, стр. 9); (Душанов, 2009) Сред разгледаните определения интерес представлява интерпретацията на **Д. Желязков**, според когото счетоводната политика е преднамерено определена от ръководството за определен период съвкупност от конкретни организационни, методологични, методични и технологични предложения, принципи, правила, бази и процедури за създаването, обработката, съхранението и ползването на счетоводната информация за осъществяването от предприятието стопански операции, в съответствие с определените социално-икономически цели относно неговото управление и съществуващото състояние на икономическата среда, в т.ч. в законодателен аспект (Петрова & Желязков, 2003, стр. 6). Представеното определение характеризира най-пълно и точно същността на счетоводната политика.

За всеки обект на изследване се посочват определени критериите за признаване и принципи за оценка, възприемани за целия отчетен период от предприятието. Следователно елементите на счетоводната политика са

въпрос, който трябва да се решава самостоятелно от всяко предприятие с отчитането на факторите, които влияят върху дейността и развитието му, а оттук – и върху дейността на неговата счетоводна система, където се формира нейният продукт – счетоводната информация, и се проявява нейната същност като информационна и контролна система (Душанов, 2009, стр. 12-14). Счетоводната политика не може да има универсален характер и съдържание и в този смисъл винаги търпи промени на база целите на управлението във финансово-икономически аспект. Твърдението е подкрепено от думите на **Д. Желязков**, който пише: счетоводната политика на предприятието винаги еволюира адекватно на еволюцията на производителните сили и производствените отношения (Желязков & Костова, 1995, стр. 8).

Съдържанието и структурата на счетоводната политика за признаване, оценяване и отчитане на приходите от дейността на промишлените предприятия са подчинени на определени правила. Разработена и утвърдена от ръководството на предприятието, счетоводната политика е законосъобразен икономически модел на поведение на предприятието по отношение на счетоводното отчитане на неговата дейност през отделните отчетни периоди в съответствие с различно проявяващи се вътрешни и външни социално-икономически фактори (Счетоводна политика. Същност и значение за организацията на счетоводството на предприятието. Ред и начин на формирането ѝ, 2011). Въз основа на стопанските операции и процеси, документиран от дейността на машиностроителните предприятия, всеки счетоводител системно оценява отделните сделки, имущество, приходи, задължения и други. От точността на счетоводните записвания зависи достоверността на изчисляване на финансовия резултат.

Търговската политика на изследваните предприятия е насочена към сключване на сделки за продажби на електротелфери, електродвигатели, редуктори и резервни части с утвърдени контрагенти в страната и чужбина в добро финансово състояние. Разглежданите предприятия често използват подход, включващ продажби с отложено във времето плащане на база предварително определени процедури за проверка платежоспособността на своите клиенти.

Особено внимание заслужава разглеждането на модела за признаване, оценяване и отчитане на приходите от дейността на предприятията. Той е създаден да генерира информация, която се представя във финансовия отчет. Счетоводният модел се базира на вярното и точно признаване, оценяване и отчитане на приходите от дейността като основен информационен ресурс. В условията на пазарноориентирана икономика приложението му е наложително в практиката на промишлените предприятия. Значението на счетоводните модели се обуславя от факта, че те осигуряват информация за решаването на важни въпроси, свързани с признаването, оценяването и отчитането на приходите и по този начин предоставят възможност за адекватно управление в различни икономически ситуации.

Поради своето особено място и важност в научната разработка използването и приложението на модела са обект на разглеждане в следващото изложение.

2. Модел за счетоводно признаване, оценяване и отчитане на приходите от дейността на промишлените предприятия – същност и особености

Една от основните функции в дейността на промишлените предприятия се изразява в продажбите на продукция и стоки, които са завършващият етап в кръгооборота на вложените средства. Според **Стоян Дурин** осъществената продажба е действителният критерий и същевременно условие за съществуването на една или друга дейност, на едно или друго производство (Дурин, 2007, стр. 9). По думите на **Д. Петрова** това поражда необходимост от внасяне на значителни подобрения в организацията на процесите по създаването и използването на счетоводната информация за продажбите на стоки (Петрова, Д., 2013, стр. 19). През последните години се наблюдават съществени проблеми при отчитане и признаване на приходите от дейността на предприятията в машиностроителния отрасъл. Това е предпоставка към засилване контрола на отчетността, която пряко оказва влияние върху вярното и честно представяне на счетоводната информация във финансовите отчети.

Според **Ф. Филипова** прилагането на различни правила за отчитане на едни и същи обекти от страна на различните предприятия води до объркване и неприятни затруднения сред потребителите на счетоводната информация (Филипова, 2008, стр. 12-13). Това налага да се изследват счетоводните практики и да се очертаят актуалните практикоприложни проблеми в критериите за счетоводно признаване, оценяване и отчитане на приходите от дейността. Необходимо е да се посочат пропуските и несъвършенствата, въз основа на които да се предоставят препоръки за тяхното отстраняване, усъвършенстване и хармонизиране.

Според **Стоян Дурин** отчетените от предприятието приходи представляват признанието на пазара за полезността на стопанската дейност (Дурин, 2012, стр. 2). Приходите от продажби са един от основните обекти на счетоводно отчитане. Общите правила и принципи по отношение на признаване, оценяване и отчитане на приходите са регламентирани в СС 18 Приходи и МСС 18 Приходи, които ги дефинират като: брутен поток от икономически ползи през периода, създаден в хода на обичайната дейност на предприятието, когато тези потоци водят до увеличаване на собствения капитал, различни от увеличенията, свързани с вноските на акционерите (МСС 18 Приходи, 2009). Посочените стандарти изискват от предприятието да определи момента на прехвърляне на стоките или услугите, като се

има предвид и прехвърлянето на рисковете и изгодите от собствеността над тях.

Приходите обхващат само brutния входящ поток от икономически ползи, получени или подлежащи на получаване от страна на предприятието. Това предполага, че сумите, събрани от името на други – включително такива, като данък върху продажбите или данък върху добавената стойност, които също постъпват по сметките на предприятието заедно с приходите от продажбите, не се квалифицират като приходи (МСС 18 Приходи, 2009). По този начин всички тези събираеми средства не се включват в отчетените приходи и не водят до увеличение на собствения капитал на предприятието. Вследствие на това МСС 18 забранява отчитането и представянето им като приходи от продажби.

Покриването на критериите за признаване на приходите поставя пред практикуващите въпроса, дали да изчакат финализиране на цялата сделка, или да признават като приход съответстващия размер от възнаграждението на определен етап от договора. При определяне на критериите за признаване на приходите водещ е счетоводният принцип предимство на съдържанието пред формата (Закон за счетоводството, 2016), като осъществяваните сделки се отразяват счетоводно в съответствие с тяхното съдържание и същност, а не по начина на документалното им оформяне. Посочените критерии в приложимите счетоводни стандарти могат да се приложат за всяка конкретна сделка, както и за делими нейни компоненти, при спазване на условието да бъдат точно определени извършените разходи за тях.

Според **R. Antle** и **J. Demski** критериите, които насочват процеса на признаване на приходите, очевидно имат определяща роля в определянето на резултата за отчетния процес, и не е изненадващо, че те са във фокуса на непрекъснати дебати (Antle & Demski, 2010, стр. 423). Определена част от критериите са многословни и затрудняват отчетността, което води до рискове от последващи загуби.

Основополагащо значение при признаване на приходите от дейността и по-конкретно тези от продажбата на продукция и стоки, е спазването на друг счетоводен принцип, а именно принципът начисляване (Закон за счетоводството, 2016). Съблюдаването му ограничава възможността, признаването на приходите да се отлага при неизплащане стойността на осъществената сделка. При продажбата на продукция и стоки приходите се признават, когато са изпълнени едновременно всички условия, посочени в § 14 от МСС 18 (МСС 18 Приходи, 2009):

***Първо.** Предприятието е прехвърлило на купувача съществените рискове и ползи от собствеността върху стоките.* В случаите, при които продавачът запазва значителните рискове, свързани със собствеността върху активите, сделката не се счита за продажба и не се признават приходи.

Второ. *Предприятието не запазва продължаващо участие в управлението на стоките, доколкото обикновено се свързва със собствеността, нито ефективен контрол над продаваните стоки.* При сделките с продажба на продукция и стоки се наблюдават известни противоречия, свързани с въпроса за прехвърлянето на контрола и собствеността, като способност да се ръководи използването и да се получат всички ползи от актива. В сега действащите счетоводни стандарти липсват ясно дефинирани правила относно прехвърлянето на собствеността и контрола. От предприятията се изисква внимателен и задълбочен преглед, кога те прехвърлят на купувачите значителните рискове и изгоди от собствеността.

Трето. *Сумата на прихода може надеждно да бъде оценена.* Изискването поддържа тезата, че за вярното и точно признаване на приходите са необходими едновременно надеждна оценка и определяне на периода, в който се признава приходът.

Четвърто. *Вероятно е икономическите ползи, свързани със сделката, да бъдат получени от предприятието.* Типичен пример за прилагането на този критерий, сред изследваните предприятия, е отчитането на възнагражденията от комисиони, които се свързват с положителния финансов резултат от сделката. Тук приходът се свързва пряко с дейността на предприятието и се признава в пълния размер, в който е получен.

Пето. *Направените разходи или тези, които ще бъдат направени във връзка със сделката, могат да бъдат надеждно оценени.* При определени обстоятелства пред предприятията се очертава невъзможността да оценяват вярно и точно направените разходи. Параграф 26 от МСС 18 гласи, че: приходът се признава само доколкото признатите разходи за възстановими (МСС 18 Приходи, 2009). На тази основа следва да се признават направените разходи за периода на регистрирането им, но не трябва да се признава приход от сключената сделка.

Друго ограничение пред предприятията, относно признаването на приходи от продажба на стоки и продукция, се констатира в случаите, когато възниква несигурност за получаването на суми, вече включени в прихода. Това становище е подкрепено от текста на § 18 на МСС 18, където се констатира, че когато възникне несигурност относно събирането на сума, която вече е включена в прихода, несъбираемата сума или сумата, относно която възстановяването вече не е вероятно, се признава за разход, а не за корекция на сумата на първоначално признатия приход (МСС 18 Приходи, 2009). При признаване на приходите от предоставяне на услуги в сега действащите счетоводни стандарти се застъпва същото твърдение, посочено в § 22 на МСС 18.

Според разпоредбите на МСС 18 приходът се признава, когато е вероятно, предприятието да има бъдещи икономически ползи и тези ползи могат да се оценят надеждно (МСС 18 Приходи, 2009). Ако резултатът от сделката, свързана с предоставянето на услуги, може да бъде надеждно оценен, приходите трябва да се признават, като се има предвид степента

на реализация на договора към датата на отчета. Според § 20 на МСС 18 резултатът от една сделка може да се оцени надеждно, когато са изпълнени всички следващи условия (МСС 18 Приходи, 2009). В случаите, когато споразумението за продажба на стоки изисква предприятието да предостави и услуги, са приложими критериите за признаване на приходите от продажба на стоки, регламентирани в §14 на МСС 18.

Очертаните тенденции и зависимости показват, че реализираните приходи от предоставяне на услуги се признават най-общо в зависимост от етапа на завършеност на сделката към момента на изготвяне на финансовия отчет. Понятието „етап“ се разбира по-скоро като „счетоводен етап“, въз основа на който се реализират приходи и се отчитат разходи за определен отчетен период. Признаването на приходите в зависимост от етапа на завършеност на сделките е известен в икономическата литература като „метод на процент на завършеност“. При него приходът се признава през счетоводните периоди, през които са извършени услугите. Според **Епстейн** счетоводното отчитане съгласно метода процент на завършеност не може да бъде използвано, ако качеството на информацията не е достатъчно, за да осигури разумно ниво на точност в процеса на финансова отчетност (Епстейн & Мирца, 2004, стр. 207). Всяко предприятие трябва да осигури надеждно измерване на извършената работа, като избере подходящ метод при установяване на етапите. Според **Е. Миланова** в зависимост от характера на сделките методите може да включват: преглед на извършената работа; извършените до момента услуги като процент от общия обем на услугите, които трябва да бъдат извършени, или частта, която извършените до момента разходи представляват общия обем на предвидените разходи по сделката (Миланова & Орешаров, 2011, стр. 178). Определените методи могат да доведат до различни суми на признатите приходи и затова следва да намерят своето място в оповестяванията към финансовия отчет.

Съществен етап в процеса по признаване на приходите от дейността в машиностроителните предприятия е базата за разпределяне на справедливата стойност на полученото или дължимо възнаграждение между отделните договорни компоненти. По думите на **B. Mackenzie** и **D. Tsee** ако е изпълнена повече от една услуга, съгласно един договор, възнаграждението, което е получено или ще бъде получено, се разпределя на базата на съответните справедливи стойности на извършените услуги, когато сумите са установими поотделно (Mackenzie & Tsee, Коментари и приложения на МСФО, 2011, стр. 207). Затруднения и неточности от практикоприложен характер предизвикват определянето на каква база и по какъв начин следва да се разпределя договорната стойност към отделните компоненти.

Водещ критерий при оценяване на приходите е възможността за надеждна оценка. Според постановките на МСС 18 приходът трябва да се оценява по справедливата стойност на полученото или подлежащо на по-

лучаване плащане или възнаграждение (МСС 18 Приходи, 2009). Така оценката на прихода се изразява със сумата от получените или подлежащи на получаване парични средства или парични еквиваленти. Това определя, приходът да бъде релевантен на сумата, за която един актив може да бъде разменен или един пасив да бъде уреден между две добре информирани и желаещи сделката несвързани по между си лица, при справедливи пазарни условия. В тази дефиниция намира място и счетоводният принцип на предпазливост (Закон за счетоводството, 2016).

Актуален е въпросът при оценяването на приходите от конкретни сделки, сключени с търговски отстъпки. При оценяването по справедливата стойност трябва да се отчита сумата от всички търговски отстъпки и отстъпките за по-голямо количество, направени от предприятието (Душанов, Башева, & Орешкова, 2009, стр. 272). В конкретния случай отстъпките не се включват в размера на признатия приход и той не се намалява с тях предварително.

Вниманието на машиностроителните предприятия следва да се насочи към сделките при размяна на сходни и несходни стоки и услуги, които са регламентирани в постановките на МСС 18. Когато стоки или услуги се разменят или заменят за сходни стоки или услуги, това не се счита за завършен процес на генериране на приход. По този начин размяната не се разглежда като сделка, която генерира приходи (Mackenzie & Coetsee, Международни стандарти за счетоводство и финансова отчетност 2014: МСС/МСФО: Коментари и приложения, 2014, стр. 505). При размяна с несходен характер процесът се разглежда като сделка и се признава приход и получените стоки и услуги се оценяват по справедлива стойност. Очертаните закономерности при осъществяването на такива сделки са идентични за бартерните, като в случая приход се признава за всяка една сделка и се оценява по справедливата стойност на получените стоки и услуги, коригирана със сумата от всички преведени парични средства или парични еквиваленти (МСС 18 Приходи, 2009).

Реализираните приходи от продажби на продукция и стоки и от предоставяне на услуги са основният генератор на печалба и рентабилност за машиностроителните предприятия. Приходите от дейността се отчитат чрез прилагане на счетоводния принцип „начисляване”. По думите на **Д. Начев** точното и правилно отчитане на постъпленията от продажбите има отражение върху правилната данъчна политика и недопускането на нарушения, за които по действащите данъчни закони се заплащат глоби (Начев, Консулов, & Дочев, 1995, стр. 74). При анализа на резултатите от дейността на предприятието значение оказва отделянето на сметките за отчитане на приходите от продажби на продукция и стоки и от предоставяне на услуги в самостоятелна група – „Приходи от продажби”. Те отразяват процесите на продажбите и са свързани с финансовия резултат. С цел постигане на детайлизирана счетоводна информация предприятията от машиностроителния сектор могат да въведат подсметки и да организират

подходящо аналитично отчитане по видове продадена продукция, по складове на съхранение и по други признаци, съществено значими за управление на дружеството.

За успешното управление на предприятията, обекти на практически изследвания в настоящата разработка, с предмет на дейност производство и търговия на електротелфери, електродвигатели, кранове, редуктори и резервни части, в условията на динамично променящата се пазарна среда, ключова роля имат счетоводното оценяване, отчитане и анализ на приходите от продажби на стоки и продукция.

Основополагащо значение при признаване на приходите от дейността е спазването на счетоводния принцип „начисляване”. Той е приложим за дружествата „Подемкран” АД и „Балканско ехо” ЕООД, където приходите се признават на база принципа на начисляване и до степеня, до която стопанските изгоди се придобиват от дружеството, респ. стопанските рискове и доколкото приходите могат надеждно да се измерят (Годишен доклад за дейността, 2013). Направеното практическо проучване показва, че в повечето случаи при извършените сделки в машиностроителните предприятия прехвърлянето на рисковете и изгодите от собствеността съвпада с предаване на стоката на купувача или с прехвърляне на юридическото право на собственост. Посоченото условие е приложимо за „Подемкран” АД и „Балканско ехо” ЕООД, при които приходите от продажбите на продукция, стоки и материали се признават, когато всички съществени рискове и ползи от собствеността на стоките преминават в купувача (Годишен доклад за дейността, 2013).

Едно от условията за признаване на приходите, при продажба на продукция и стоки, посочено в § 14 от МСС 18, гласи: предприятието не запазва продължаващо участие в управлението на стоките, доколкото обикновено се свързва със собствеността, нито ефективен контрол над продаваните стоки (МСС 18 Приходи, 2009). Представеният критерий е в съответствие със счетоводния принцип „предимство на съдържанието пред формата” и е практически приложим за дейността на „ЕЛМОТ” АД, където приходите от продажби на стоки и продукция се признават, когато предприятието ги е доставило на клиента, а той от своя страна е приел стоките. Продажбите на стоките на дребно се извършват в брой и приходите се признават, когато предприятието продава стоката на клиента (Годишен финансов отчет-консолидиран, 2013).

Един от съществените критерии за признаване на приходите, създаващ проблеми и трудности, е надеждната оценка на етапа на завършеност на услугата. Той намира приложение в „Подемкран” АД и „Балканско ехо” ЕООД, където приходите при предоставянето на услуги се признават, отчитайки етапа на завършеност на сделката към датата на отчета за финансовото състояние, ако този етап може да бъде надеждно измерен, както и разходите, извършени по сделката и разходите за приключването ѝ (Годишен доклад за дейността, 2013). В конкретния случай: се проверява

извършената работа или се изчислява съотношение между направените до момента разходи към общо изчислените разходи (включително и тези, които се очаква да бъдат извършени) по сделката и с това съотношение се коригират договорените приходи (Тодоров, Бакалов, & Георгиев, 2005, стр. 196). В дружеството „ЕЛМОТ” АД „приходите от предоставени услуги се признават в отчетния период, в който са извършени (Годишен финансов отчет-консолидиран, 2013).

В заключение от представените по-горе съществени характеристики на етапа на завършеност на сделката може да се направи изводът, че методът е практически приложим за две от изследваните предприятия. Като разлика се отчита, че в „Подемкран” АД към разходите по приключване на сделката се вземат под внимание всички допълнителни условия по приемането на услугата от страна на клиента (Годишен доклад за дейността, 2013). В „ЕЛМОТ” АД не се признават приходи, отчитайки етапа на завършеност.

Направените практически проучвания позволяват да се обобщи, че в изследваните предприятия приходите се оценяват според приложимите постановките на МСС 18, където приходите се оценяват на база справедливата цена на продадените стоки и услуги, нетно от косвените данъци (акциз и данък добавена стойност) и предоставените отстъпки (МСС 18 Приходи, 2009). Когато притокът на възнаграждения се разсрочва, справедливата му стойност е по-ниска от номиналната стойност и разликата се признава като приходи от лихви по метода на „ефективен лихвен процент” и отчитането попада в постановките на МСС 39 Финансови инструменти: признаване и оценяване. Посоченият метод намира приложение в „ЕЛМОТ” АД, където приходите от лихви се разсрочват, като се използва методът на ефективната лихва (Годишен финансов отчет-консолидиран, 2013).

Заключение

Вземайки под внимание основната цел на представената разработка, различните авторски мнения, нормативните постановки на счетоводните стандарти и практическите проучвания на изследваните предприятия, могат да се формулират следните основни изводи:

Първо. Представената съществена характеристика на модела за счетоводна политика за признаване, оценяване и отчитане на приходите от дейността способства за осъществяването на икономическата дейност и за вярното и честно представяне на счетоводния резултат и финансовото състояние на предприятията.

Второ. Предприятията изпитват затруднения при прилагане на приложимия стандарт, породени от неясни и неточни изисквания и разпоредби в него. Това води до нарушаване на счетоводните принципи, а оттам

и признаване, оценяване и отчитане на приходите в неправилния размер и период.

Трето. На база установения модел за признаване, оценяване и отчитане на приходите от дейността са представени възможности за оптимизиране на тези процеси чрез разработване на новия стандарт МСФО 15 Приходи от договори с клиенти, необходим за елиминиране на различните счетоводни третираня, с цел формулиране на рационални и ефективни управленски решения.

В заключение може да се обобщи, че с настоящото изложение се прави теоретичен анализ на същностната характеристика и функционалното проявление на модела за счетоводна политика за признаване, оценяване и отчитане на приходите от дейността на предприятията. Изведени са възможности за оптимизиране на тези процеси на база емпиричните проучвания в дейността на машиностроителните предприятия. Направените изводи и препоръки са полезни за счетоводната практика при вземане на рационални и ефективни управленски решения.

Използвани източници:

- Antle, R., & Demski, J. (2010). Revenue Recognition. *Contemporary Accounting Research*, 5.
- Mackenzie, B., & Coetsee, D. (2014). *Международни стандарти за счетоводство и финансова отчетност 2014: МСС/МСФО: Коментари и приложения* (Vol. VI). София: Данимекс.
- Mackenzie, B., & Tsee, D. (2011). *Коментари и приложения на МСФО* (Vol. I). София: КАБРИ.
- Адрейчин, Л., Николов, Н., & Илчев, С. (2007). *Български тълковен речник (Четвърто издание)*. София: Наука и изкуство.
- Божков, В., Велчева, Й., & Димитрова, И. (2007). *Обща теория на счетоводството*. Русе.
- Бонев, Ж. (2016). Счетоводна политика. *Актив*, 1, 7-13.
- Годишен доклад за дейността. (2013, март 30). Retrieved ноември 12, 2016, from <http://brra.bg/>:
file:///C:/Users/user/Downloads/Notes_FS%25272015_Podemcrane.pdf;
file:///C:/Users/user/Downloads/GFO%202014.pdf

- Годишен доклад за дейността.* (2013, март 30). Retrieved ноември 12, 2016, from http://www.brra.bg/file:///C:/Users/user/Downloads/Notes_FS%25272015_Podemcrane.pdf
- Годишен финансов отчет-консолидиран.* (2013, август 16). Retrieved ноември 12, 2016, from [http://www.brra.bg/file:///C:/Users/user/Downloads/GFO%20\(2\).pdf](http://www.brra.bg/file:///C:/Users/user/Downloads/GFO%20(2).pdf)
- Дурин, С. (2007). Отчитане на приходите от продажби на стоки. *Счетоводство*, 7-8, 9.
- Дурин, С. (2012). Приходи (доходи) и парични средства. *Актив*, 9, 2-5.
- Душанов, И. (2009). Счетоводна политика и отчетност. *Български счетоводител*, 23-24, 12-14.
- Душанов, И. (2011). Счетоводна политика на предприятието. *Български счетоводител*(13), 2-7.
- Душанов, И., Башева, С., & Орешкова, Х. (2009). *Стандартизация в счетоводството*. София: ИКОНОМИКА ПРЕС.
- Епстейн, Б., & Мирца, А. (2004). *МСС/МСФО 2004-2005: Международни стандарти за счетоводство и финансова отчетност: коментари и приложения*. София: Wiley & "К & Б Консулт" ООД.
- Желязков, Д., & Костова, Н. (1995). *Счетоводна политика на предприятието*. София: ФорКом.
- Закон за счетоводството.* (2016, 09 20). Retrieved 11 10, 2016, from [tita.bg: http://www.tita.bg/page/427](http://www.tita.bg/page/427)
- Илиев, Г., Дурина, Д., Рангелов, Е., Дочев, И., Златков, И., Райчев, В., . . . Рупска, Т. (2011). *Енциклопедия по счетоводство* (Vol. II). София: Делова седмица КОНСУЛТ.
- Ималова, Д. (2012). *Теоретични и практико-приложни аспекти на счетоводната политика на предприятията от бюджетния сектор*. Свищов: АИ Ценов.
- Меразчиев, В. (2009). *Счетоводна политика по примера на банките*. Свищов: Ценов.
- Миланова, Е., & Орешаров, Н. (2011). *Счетоводна политика и финансови отчети на предприятието*. София: СТОПАНСТВО.
- МСС 18 Приходи.* (2009, януари 23). Retrieved ноември 11, 2016, from <http://balans.bg/http://balans.bg/219-mss-18-prihodi/>
- МСС 8 Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки.* (2009, януари 23). Retrieved ноември 10, 2016, from

<http://balans.bg/>: <http://balans.bg/498-mss-8-ae-schetovodna-politika-promeni-v-schetovodnite-priblizitelni-ocenki-i-greshki/>

Начев, Д., Консулов, Д., & Дочев, И. (1995). *Счетоводно отчитане на дейността на фирмата и анализ на счетоводните данни*. София: Ас-кана.

НСС 8 Нетни печалби или загуби за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика. (2007, октомври 26). Retrieved ноември 11, 2016, from <http://balans.bg/>: <http://balans.bg/171-nss-8-netni-pechalbi-ili-zagubi-za-perioda-fundamentalni-greshki-i-promeni-v-schet-politika/>

Петрова, Д. (2013). Съвременни счетоводно-информационни проблеми при управлението на продажбите на стоки. *Актив*, 9.

Петрова, З., & Желязков, Д. (2003). *Счетоводна политика на предприятието*. Пловдив: Плутон-1.

Петрова, З., & Желязков, Д. (2003). *Счетоводна политика на предприятието*. Пловдив: Плутон.

Счетоводна политика. Същност и значение за организацията на счетоводството на предприятието. Ред и начин на формирането и. (2011, ноември 24). Retrieved ноември 10, 2016, from <http://ktkbg.blogspot.bg/>: http://ktkbg.blogspot.bg/2011/11/blog-post_7398.html

Тодоров, Г., Бакалов, Н., & Георгиев, В. (2005). *Счетоводство на предприятието (Второ преработено и допълнено издание)*. Варна: Стено.

Филипова, Ф. (2008). *Хармонизация на счетоводството МСС/МСФО*. Варна: Стено.